

Anna Krysiak
Mateusz Olewiński
Jakub Żelazek

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

redakcja naukowa
Marek Wierzbowski

przedmowa
Ewa Sowińska

Anna Krysiak
Mateusz Olewiński
Jakub Żelazek

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

redakcja naukowa
Marek Wierzbowski

przedmowa
Ewa Sowińska

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 21 czerwca 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-472-8

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Podziękowania	13
Wstęp. Musimy umieć zarządzać ryzykiem i unikać popęlniania błędów	15
Rozdział I	
Charakterystyka zawodu biegłego rewidenta	17
1. Uwarunkowania wynikające z ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	17
2. Uwarunkowania wynikające z krajowych standardów wykonywania zawodu.....	20
3. Uwarunkowania wynikające z Kodeksu etyki.....	23
Rozdział II	
Odpowiedzialność cywilna biegłego rewidenta	29
1. Uwagi wstępne	29
2. Charakter prawny – co do zasady – odpowiedzialności cywilnej biegłego rewidenta.....	30
2.1. Wprowadzenie	30
2.2. Przedstawienie wybranych poglądów doktryny.....	31

2.3. Naruszenie przez biegłego rewidenta zasad wykonywania zawodu jako czyn niedozwolony (stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uzasadnieniu wyroku z 1.12.2006 r., I CSK 315/06 i jego krytyka w literaturze).....	37
2.4. Skutki przyjęcia określonego reżimu odpowiedzialności odszkodowawczej.....	41
2.4.1. Uwagi wprowadzające.....	41
2.4.2. Reżim odpowiedzialności a kwestia winy.....	41
2.4.3. Reżim odpowiedzialności a kwestia ciężaru dowodu winy	44
2.4.4. Reżim odpowiedzialności a kwestia odpowiedzialności za inne osoby.....	45
2.4.5. Reżim odpowiedzialności a kwestia przedawnienia roszczeń.....	47
2.5. Próba podsumowania i odniesienie się do postulatów zgłaszanych w literaturze	49
3. Kontraktowa odpowiedzialność odszkodowawcza biegłego rewidenta.....	55
3.1. Uwagi wprowadzające	55
3.2. Ustawowa modyfikacja odpowiedzialności kontraktowej wynikająca z art. 54 ustawy o biegłych rewidentach	56
3.2.1. Zasada odpowiedzialności w związku z treścią art. 54 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach	56
3.2.2. Odejście od zasady pełnego odszkodowania w związku z treścią art. 54 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach	59
3.3. Umowne ograniczenie odpowiedzialności odszkodowawczej	62
3.4. Kwestia zakresu obowiązków biegłego rewidenta. Czy biegły rewident jest zobowiązany do badania prawidłowości zastosowania przepisów prawa podatkowego przez spółkę?	63
4. Deliktowa odpowiedzialność odszkodowawcza	67

Rozdział III

Odpowiedzialność karna biegłego rewidenta	71
1. Uwagi wstępne	71
2. Analiza znamion przestępstwa określonego w art. 78 ustawy o rachunkowości	72
2.1. Uwagi ogólne.....	72
2.2. Opinia o sprawozdaniu finansowym jako przedmiot czynności wykonawczej.....	79
2.3. Niezgodność ze stanem faktycznym	84
3. Artykuł 78 ust. 2 ustawy o rachunkowości.....	86
3.1. Uwagi wprowadzające	86
3.2. Istota przestępstwa popełnionego nieumyślnie.....	87
3.3. Reguły ostrożności przy badaniu sprawozdania finansowego – zagadnienia wybrane.....	88
3.4. Odpowiedzialność za nieumyślne sporządzenie opinii niezgodnej ze stanem faktycznym	91
4. Odpowiedzialność biegłego rewidenta w przypadku świadomego zniekształcenia sprawozdania finansowego przez jego autora.....	91
5. Odpowiedzialność karnoskarbowa biegłego rewidenta	93
5.1. Uwagi wprowadzające	93
5.2. Artykuł 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego	94
5.3. Odpowiedzialność biegłego rewidenta na podstawie art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego	95
5.4. Odpowiedzialność za pomocnictwo w popełnieniu przestępstwa skarbowego	96

Rozdział IV

Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta	99
1. Uwagi wstępne	99
2. Podstawy odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłego rewidenta.....	101
2.1. Naruszenie przepisów dotyczących wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu.....	104

2.2. Naruszenie przepisów dotyczących realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów	129
2.3. Naruszenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 ustawy o biegłych rewidentach, w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej.....	130
2.4. Naruszenie przepisów dotyczących pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich	137
2.5. Odpowiedzialność na zasadzie winy	137
2.6. Społeczna szkodliwość czynu	139
3. Przebieg postępowania dyscyplinarnego.....	141
4. Problematyka przedawnienia i zatarcia kar	149
5. Postępowanie w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym jednostki zainteresowania publicznego	152

Rozdział V

Kontrola działalności biegłych rewidentów

i odpowiedzialność administracyjna.....	155
1. Uwagi wstępne	155
2. Stosowanie przepisów rozdziału 5 ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.....	156
3. Stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.....	159
4. Kontrola wykonywana przez Krajową Komisję Nadzoru ..	165
5. Kontrola wykonywana przez Komisję Nadzoru Audytowego.....	173
6. Postępowanie w sprawie nałożenia kar administracyjnych na firmy audytorskie	176

Wykaz aktów prawnych	185
Wykaz orzecznictwa	187
Inne	189
Wykaz literatury	191
Autorzy	195

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1749 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.)
- u.b.r. – ustawa z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089)
- u.b.r. z 2009 r. – ustawa z 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1000 ze zm.)
- u.rach. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)

Czasopisma, publikatory, zbiory orzecznictwa

CPKiNP	-	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dz.U.	-	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE	-	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
GP	-	Gazeta Prawna
OSNC	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNKW	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Woj- skowa
OSNPG	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Prokuratura Ge- neralna
Pal.	-	Palestra
Rej.	-	Rejent
SP	-	Studia Prawnicze

PODZIĘKOWANIA

Autorzy czują się zobowiązani do złożenia podziękowań wszystkim osobom, które w jakikolwiek sposób przyczyniły się do powstania niniejszej publikacji. W szczególności za życzliwą pomoc, zaangażowanie oraz udzielenie wielu cennych rad i wskazówek autorzy dziękują: Panu Krzysztofowi Burnosowi – Prezesowi Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Pani Ewie Sowińskiej – Zastępcy Prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Pani Barbarze Misterskiej-Dragan – Zastępcy Prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Panu Antoniemu Kwasiborskiemu – Przewodniczącemu Krajowej Komisji Nadzoru, panu Piotrowi Kamińskiemu – członkowi Komisji Nadzoru Audytowego, panu Waldemarowi Lachowskiemu – członkowi Krajowego Sądu Dyscyplinarnego przy Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów, Pani Iwonie Karpińskiej z Ministerstwa Finansów oraz Panu Mecenasowi Michałowi Sybilskiemu.

Autorzy

WSTĘP

MUSIMY UMIEĆ ZARZĄDZAĆ RYZYKIEM I UNIKAĆ POPEŁNIANIA BŁĘDÓW

Biegli rewidenci mają w gospodarce szczególną rolę do odegrania. Jesteśmy przedstawicielami zawodu zaufania publicznego. Odpowiadamy za rzetelność informacji finansowych prezentowanych przez uczestników rynku. Doradzamy klientom w kluczowych dla ich przedsiębiorstw momentach. Na naszej wiedzy, doświadczeniu i niezależnym osądzie zawodowym polegają przedsiębiorcy, inwestorzy, pożyczkodawcy, kontrahenci. To ogromna odpowiedzialność. Odpowiedzialność za to, że wykonamy swoją pracę rzetelnie, zgodnie z obowiązującymi standardami i zasadami etycznymi, że zachowamy niezależność i obiektywizm. Tego wymaga od nas prawo.

Ale nie tylko. Bo dziś z naszej pracy rozlicza nas także otoczenie. Już nie wystarczy zabezpieczyć się na wypadek ryzyka. Nowe podejście do wartości w biznesie, społeczna odpowiedzialność i zrównoważony rozwój wymagają od nas bowiem więcej zaangażowania niż samo wykupienie polisy. Dziś audytor po prostu nie może pozwolić sobie na popełnienie błędu. Musi tak zabezpieczyć się przed ryzykiem, aby w jak najmniejszym stopniu się na nie narażać. Równie – jeśli nie bardziej – istotne jak ubezpieczenie powinno być więc dla biegłych rewidentów zrozumienie mechanizmów zarządzania ryzykiem. Audytor musi umieć zidentyfikować ryzyka specyficzne dla swojej branży, nauczyć się nimi zarządzać i robić wszystko, by ich uniknąć.

Jak to zrobić? Przede wszystkim poprzez ciągły rozwój i naukę – poznanie prawa, standardów i zasad etycznych wykonywania zawodu. Ale nie tylko. Równie istotne stało się wszystko to, czego nie nauczymy się z podręczników, a więc utrzymywanie kontaktów z uczestnikami rynku oraz innymi przedstawicielami profesji. Biegły rewident musi umieć rozmawiać i dzielić się najlepszymi praktykami. Musi umieć patrzeć z perspektywy swojego klienta i jego interesariuszy. W końcu – musi także obserwować zmieniający się rynek i otoczenie biznesowe. Równie istotna jest także umiejętność budowania kompetentnego zespołu – a więc otoczenia się ekspertami prezentującymi wszechstronną wiedzę i doświadczenie oraz umiejętnie nimi zarządzanie.

Jako samorząd biegłych rewidentów także mamy tu ważną rolę do odegrania. To na nas w dużej mierze spoczywa odpowiedzialność za to, aby do tego nowego podejścia w zarządzaniu ryzykiem odpowiednio audytorów przygotować. Dlatego wspieramy biegłych rewidentów w dostępie do odpowiednich szkoleń i narzędzi. Dbamy o rozwój kompetencji, których wymaga dziś rynek. Skupiamy się na edukowaniu i prewencji bardziej niż na karaniu za błędy. W końcu – rozmawiamy z biegłymi o zagrożeniach i ryzyku, a do rozmowy tej zapraszamy ekspertów prezentujących wszechstronną perspektywę. Wierzymy, że tylko różnorodna wiedza i doświadczenie mogą odpowiednio wspierać biegłych w zrozumieniu ryzyka i odpowiedzialności. Efektem takiego podejścia jest między innymi niniejsza książka, która powstała właśnie w wyniku dyskusji panelowej z udziałem przedstawicieli świata nauki, ekspertów od zarządzania ryzykiem oraz biegłych rewidentów, zorganizowanej na jednej z naszych konferencji, a której opracowanie oczekiwało środowisko biegłych rewidentów. Cieszę się, że wspólnie mogliśmy wyjść naprzeciw oczekiwaniom przedstawicieli naszego środowiska.

Ewa Sowińska
zastępca prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Rozdział I

CHARAKTERYSTYKA ZAWODU BIEGŁEGO REWIDENTA

1. Uwarunkowania wynikające z ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Sposób zorganizowania podmiotów zajmujących się i uprawnionych do wykonywania czynności rewizji finansowej, a także wykonywanie zawodu biegłego rewidenta określa ustawa z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym¹. Biegły rewident może wykonywać swój zawód samodzielnie, tj. we własnym imieniu i na własny rachunek (art. 46 pkt 1 u.b.r.), jako jednoosobową działalność gospodarczą lub też w ramach szeregu zorganizowanych podmiotów (art. 46 pkt 2–5 u.b.r.), a mianowicie:

- 1) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenty lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej (w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenty zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident);

¹ Dz.U. poz. 1089.

- 2) spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 3) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania:
 - a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
 - b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - c) większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 4) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania:
 - a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
 - b) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Biegły rewident nieprowadzący działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własny rachunek może wykonywać swój zawód będąc wspólnikiem w ramach firmy audytorskiej (w spółce cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz kapitałowej) lub też na podstawie umowy o pracę bądź umowy cywilnoprawnej zawartej z firmą audytorską (art. 3 ust. 2 u.b.r.). Prawo polskie dopuszcza zatem wiele zróżnicowanych form organizowania się zawodowego biegłych rewidentów.

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym definiuje pojęcie zawodu biegłego rewidenta w sposób szerszy niż czyniła to ustawa z 2009 r. Obok wykonywania czynności rewizji finansowej, zawód biegłego rewidenta polega także na świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów oraz na świadczeniu usług

pokrewnych (art. 3 ust. 1 u.b.r.). Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym wyjaśnia w art. 2 pkt 5 i 6 pojęcie usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych. Jak wskazuje się w literaturze, wykonywanie czynności rewizji finansowej stanowi szczególnie wyznacznik zawodu biegłego rewidenta spośród wszelkich zawodów wymagających znajomości rachunkowości i szczególnej wiedzy ekonomicznej². Uzyskanie uprawnień biegłego rewidenta ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym uzależnia od spełnienia następujących wymagań (art. 4 ust. 2):

- 1) korzystanie z pełni praw publicznych oraz pełna zdolność do czynności prawnych;
- 2) nieposzlakowana opinia i dawanie rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- 3) nieskazanie prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 4) ukończenie studiów wyższych w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagranicznych studiów wyższych uznawanych w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i posługiwanie się językiem polskim w mowie i piśmie;
- 5) odbycie rocznej praktyki w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnia aplikacja; ewentualnie zamiast tego odbycie trzyletniej aplikacji w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej (spełnienie tych warunków musi być stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną);
- 6) złożenie przed Komisją Egzaminacyjną z wynikiem pozytywnym egzaminów dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, o której mowa w art. 14 ust. 1 i 2 u.b.r.;
- 7) złożenie przed Komisją Egzaminacyjną z wynikiem pozytywnym egzaminu dyplomowego;
- 8) złożenie ślubowania.

² K. Strzelczyk [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. T. Siemiątkowski, R. Potrzebszcz, t. 3, Warszawa 2012, komentarz do art. 482, teza 2.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

W publikacji kompleksowo omówiono różne rodzaje odpowiedzialności prawnej, którym mogą podlegać biegli rewidenci i firmy audytorskie w związku z naruszeniem określonych norm postępowania (odpowiedzialność cywilna, karna, dyscyplinarna i administracyjna). Przeanalizowano uwarunkowania zawodu biegłego rewidenta wynikające z nowej ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, a także z krajowych standardów wykonywania zawodu oraz zasad etyki.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- zagadnienia związane z ponoszeniem przez biegłych rewidentów odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu niewykonania bądź nienależytego wykonywania umowy (odpowiedzialność kontraktowa) lub popełnienia czynu niedozwolonego (odpowiedzialność deliktowa) oraz podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, jaki co do zasady charakter ma odpowiedzialność cywilna biegłego rewidenta;
- analizę art. 78 ustawy o rachunkowości przewidującego odpowiedzialność karną biegłego rewidenta za sporządzenie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgi rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki oraz zagadnienia odpowiedzialności karnoskarbowej;
- materialne przestanki odpowiedzialności dyscyplinarnej, a także przebieg postępowania dyscyplinarnego;
- rozważania na temat kontroli działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz odpowiedzialności administracyjnej.

Marek Wierzbowski – redaktor naukowy niniejszej publikacji – jest profesorem zwyczajnym Uniwersytetu Warszawskiego; autorzy: Anna Krysiak, adwokat, jest partnerem w kancelarii Prof. Marek Wierzbowski i Partnerzy – Adwokaci i Radcowie Prawni; Mateusz Olewiński i Jakub Żelazek, adwokat, są zaś prawnikami w zespole procesowym tej kancelarii.

Książka przeznaczona jest dla biegłych rewidentów, adwokatów, radców prawnych oraz sędziów. Zainteresuje również menedżerów podmiotów korzystających z usług biegłych rewidentów.

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8107-472-8



Wolters Kluwer